

AS MODALIDADES DE SUJEIÇÃO PASSIVA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Andrei Pitten Velloso

Juiz Federal. Doutor em Direitos e Garantias do Contribuinte pela Universidade de Salamanca (Espanha). Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

SUMÁRIO: Introdução. A. Regramento da sujeição passiva no CTN. 1. Espécies de sujeitos passivos. 1.1 Contribuinte. 1.2 Responsável. 2. Modalidades de responsáveis. 2.1 Sucessores. 2.2 Terceiros. 3. Categorias não recepcionadas pelo CTN. 3.1 Substitutos. 3.2 Agentes de retenção. 4. Classificação e análise crítica das modalidades de sujeição passiva no CTN. B. Enfoque sistemático da sujeição passiva. 1. Sujeitos passivos da relação obrigacional fundamental. 1.1 Obrigados originários: contribuintes e substitutos. 1.2 Obrigados supervenientes: sucessores. 2. Sujeitos passivos das obrigações tributárias acessórias. 2.1 Responsáveis *stricto sensu*. 2.2 Agentes de retenção. 3. Síntese da classificação proposta. Conclusões. Bibliografia.

INTRODUÇÃO

A figura do sujeito passivo é de suma relevância no Direito Tributário. É ele o responsável pela satisfação da pretensão estatal e, consequentemente, pela realização do fim precípua da tributação, de angariar recursos para financiar as despesas do Poder Público.

A despeito da sua importância, o Código Tributário Nacional não é particularmente claro no regramento da sujeição passiva, notadamente no que concerne à responsabilidade tributária daqueles que não são os titulares da manifestação de riqueza gravada. Não estabelece pressupostos específicos para a instituição, por lei ordinária, de novas hipóteses de sujeição passiva. Omite-se quanto ao caráter e aos efeitos da responsabilidade da fonte pagadora. Não trata especificamente da substituição tributária. Utiliza termos nebulosos e imprecisos. Estabelece hipótese genérica de responsabilidade pessoal por infração à lei, que somente

se mostra aceitável se ajustada mediante uma interpretação harmonizadora. Por conseguinte, dá ensejo a questionamentos de vulto acerca da responsabilidade tributária *lato sensu*, gerando significativa insegurança jurídica.

Neste estudo, almejamos dissipar certas dúvidas advindas dessas omissões e impropriedades mediante a exposição das peculiaridades das distintas espécies de sujeitos passivos tributários e a definição do regime jurídico ao qual estão submetidos. Para tanto, exporemos o regramento e o arcabouço conceitual do código acerca da sujeição passiva (capítulo I) para posteriormente tratar de forma sistemática da matéria (capítulo II), sem as amarras da classificação acolhida pelo CTN, a qual mais perturba que facilita a devida compreensão do seu sistema.

Advertimos que, em razão da multiplicidade de questionamentos relativos ao tema e do objeto deste curso, só trataremos da sujeição passiva frente a tributos, relegando o exame da responsabilidade por infrações a estudo posterior.

A. REGRAMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA NO CTN

O Código Tributário Nacional trata da sujeição passiva dentro do Título II (“Obrigação Tributária”) do Livro Segundo (“Normas Gerais de Direito Tributário”). Mais especificamente, no seu Capítulo IV, dedicado a definir a figura do sujeito passivo da relação obrigacional tributária, indicar as suas espécies e, sobretudo, a estabelecer hipóteses de responsabilização tributária.

Nas disposições gerais desse capítulo, o código veicula uma distinção entre os sujeitos passivos da obrigação principal e da acessória. Aqueles são os obrigados ao pagamento do tributo ou da correlata penalidade (art. 121). Estes, ao cumprimento dos deveres instrumentais (art. 122). Eis a sua redação:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

[...]

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

No bojo desta obra, dedicada ao estudo da substituição tributária, interessam-nos fundamentalmente os obrigados frente a tributos, sujeitos passivos da obrigação principal.

1 ESPÉCIES DE SUJEITOS PASSIVOS

A nossa codificação utiliza a categoria “sujeito passivo da obrigação principal” como o *gênero* compreensivo de todos os obrigados ao pagamento de tributo, na linha do que preconizava A. Berliri¹. Define-o como “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 121, *caput*).

Dentro desse gênero, trabalha com uma *dicotomia* básica, apoiada na relação dos sujeitos passivos com a materialidade do tributo. Enquadra-os nas categorias de contribuinte e responsável, segundo tenham ou não “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. O contribuinte tem tal relação. O responsável, não. É clara a redação do art. 121, parágrafo único:

O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No que segue, trataremos com vagar dessas categorias.

¹ Para Antonio Berliri, o “soggetto passivo dell’obbligazione tributaria non è altri che colui che deve prestare l’oggetto di tale obbligazione”, à exceção de quem “nulla deve al creditore (ad. es. chi è tenuto solo a rivalere il debitore) o chi deve prestare in forza di una diversa obbligazione (il fideiussore o il garante)” (*Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, v. II, tomo I, 1957, p. 121). Diversa é a conhecida concepção de A. D. Giannini, que diferencia o responsável do sujeito passivo (*I concetti fondamentali del diritto tributario*. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1956, p. 252). Nesta linha, Paulo de Barros Carvalho equipara o sujeito passivo da obrigação tributária ao contribuinte, por conceber que a natureza da prestação a cargo dos responsáveis é de penalidade administrativa (*Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 552-553 e 567 e ss.). Sobre tal questão, atinente ao caráter (não-)sanctionador da prestação a cargo dos responsáveis, vide as notas 23 e 24.

1.1 CONTRIBUINTE

À luz da doutrina que diferencia entre *debitum* e *obligatio* (*Schuld* e *Haftung*, em alemão), o contribuinte é responsável por dívida própria, pois além da obrigação de pagar (*obligatio*) tem a dívida tributária (*debitum*)². Por essa razão, Hector Villegas denominou-o “destinatário legal tributário”: é a pessoa a quem “está destinada a carga econômica do tributo”³. Malgrado seja elucidativa para diferenciar certas categorias de sujeitos passivos, tal dicotomia é extremamente problemática por contrapor um conceito econômico (o de titular da dívida) a uma noção estritamente jurídica (de sujeito passivo)⁴. Sua inadequação resta especialmente clara quando se analisam os denominados tributos indiretos, que em princípio repercutem nos consumidores finais, os quais não têm dívida alguma perante o Fisco.

É recomendável, portanto, trabalhar com noções estritamente jurídicas para diferenciar as categorias de sujeitos passivos, tal qual fizeram a nossa codificação e a *Ley General Tributaria* (LGT) espanhola de 2003, que define o contribuinte como “el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible” (art. 36.2). Perante tal definição, a do CTN tem a vantagem de não considerar somente os tributos incidentes sobre ações do contribuinte. Com a sua genérica expressão “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, engloba todas as espécies tributárias.

² Cfr. JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [s.d.], p. 388 e FALCÃO, Amílcar Araújo. “Substituto legal tributário”. *Revista de Direito Público*, ano II, v. 8, abr./jun. 1969, p. 44 ss.

³ VILLEGAS, Hector. “Destinatário legal tributário: contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária”, *Revista de Direito Público*, ano VII, nº 30, p. 275. Eis a sua definição: “é o personagem envolvido e incluído, participe no acontecimento do fato impositivo e a quem uma norma jurídica obriga a sofrer a carga do tributo, ligada, com consequência, à hipótese da incidência condicionante” (ob. cit., p. 274). Em que pese elucidativa, essa definição se afigura inapropriada por aparentar denotar o contribuinte de fato, e não o de direito. O adjetivo “legal” utilizado para evitar essa conclusão não logra tornar a terminologia precisa, pois os responsáveis tributários também são destinatários *legais*. E soa ao menos estranho que, quando o tributo é exigido do substituto, o “destinatário legal tributário” fique de fora da relação jurídica, como o próprio Villegas reconhece (ob. cit., p. 277).

⁴ Essa é a razão fundamental da crítica de BERLIRI. *Principi di diritto tributario*. v. II, tomo I, p. 120.

Não é singela, porém, a tarefa de definir o que seja tal “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, decisiva para distinguir as figuras do contribuinte e do responsável. A nosso juízo, os adjetivos “pessoal” e “direta” conjugam-se para designar que a relação do contribuinte com a hipótese de incidência é a mais estreita possível, seja por ele próprio praticar o fato imponible, como ocorre na grande maioria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, seja pela ligação imediata de tal fato a ele, tal qual sucede nos impostos sobre a propriedade (incidentes sobre a situação de ser titular de um bem, e não sobre uma ação), nas taxas (cobradas por uma atuação estatal voltada especificamente ao sujeito passivo) e nas contribuições de melhoria (devidas por uma valorização advinda de obra pública, mas verificada pelo contribuinte).

Precisamente pela íntima ligação entre o contribuinte e a hipótese de incidência, o código dispensa o legislador de indicá-lo expressamente, ao passo que demanda “disposição expressa de lei” (art. 121, parágrafo único, II) para se estabelecer a sujeição do responsável ao pagamento do tributo⁵. Se a lei, v.g., instituir imposto sobre a renda prevendo a hipótese de incidência, alíquota e base de cálculo, mas se omitindo quanto a quem há de pagá-lo, entender-se-á naturalmente ter o legislador estabelecido a obrigação do contribuinte, que aufere a renda, dado o seu estreito liame com o fato tributado: é o próprio titular da manifestação de riqueza gravada.

1.2 RESPONSÁVEL

A definição de responsável tributário é obtida por exclusão em relação à de contribuinte. A redação do código é clara: o sujeito passivo qualifica-se como responsável “quando, *sem revestir a condição de contribuinte*, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121,

⁵ Vide FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 76; JARACH. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. p. 386. Advirta-se que a dispensa de a lei prever *expressamente* a responsabilidade do contribuinte não se confunde com a de a sua obrigação ser instituída por lei. Por força do princípio da reserva de lei, é mister que a instituição do sujeito passivo decorra de disposição legislativa. É isso, aliás, o que determina o art. 97, III, *in fine*, do CTN.

parágrafo único, II). Quem não for contribuinte e tiver de pagar tributo, é responsável. Não há terceira alternativa.

O responsável tem de ser alguém “vinculado” à hipótese de incidência, como indica o artigo inaugural do capítulo dedicado à responsabilidade tributária, que autoriza o legislador a criar novas hipóteses de tal forma de sujeição passiva:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Obviamente não poderá ter “relação pessoal e direta” com o fato imponible, pois caso contrário se enquadraria na categoria oposta, de contribuinte. O responsável não pratica a ação descrita na hipótese de incidência (e por isso não possui uma relação “pessoal e direta” com o fato imponible), mas a ela se vincula de modo indireto. Não é a figura central do fato imponible, senão secundária, um mero coadjuvante. Por isso, vislumbra-se nele um “terceiro” em relação à tradicional relação que envolve o Fisco e o contribuinte⁶.

A. D. Giannini já arrolava entre as condições exigidas para uma pessoa se sujeitar à imposição tributária a sua relação com o *presupposto dell'imposta*: a fim de que se possa impor a alguém a posição de devedor tributário, é mister que este se relacione, fática ou juridicamente, ao *oggetto (materiale) dell'imposta*⁷. Exige-se tal vinculação sobretudo para evitar que se institua exação confiscatória ou contrária ao critério da capacidade contributiva, cobrada de quem, além de não ser o titular da manifestação de riqueza tributada ou o destinatário da atividade estatal, carece de meios específicos para suportar ou evitar o gravame tributário. O responsável tem de estar numa posição que lhe viabilize pagar o tributo sem ser economicamente onerado por fato alheio, seja mediante o

⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 296.

⁷ GIANNINI. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. p. 219.

prévio desconto do valor a ser pago ou a disponibilização de meios para lograr o ressarcimento do que versou aos cofres públicos. Se não aufere a renda tributada, mas a paga a outrem, tem de poder reter o valor a ser recolhido, de modo a não sofrer uma cobrança confiscatória, advinda não de um acréscimo patrimonial, senão de uma despesa. Se não era o titular da propriedade quando da incidência do tributo, deve tê-la adquirido posteriormente para poder pagá-lo, sob pena de ser obrigado a pagar por riqueza de terceiro (art. 130 e ss.). Caso não esteja em tal posição, sendo onerado financeiramente por tributo decorrente de fato de outrem, é forçoso que seja responsável por evitar a incidência ou a omissão no recolhimento da exação, tal qual sucede com os tutores e curadores, administradores de bens de terceiros, tabeliães, escrivães, etc (art. 134).

2 MODALIDADES DE RESPONSÁVEIS

No capítulo destinado ao tema, o CTN dedica três seções à regulação da responsabilidade frente a tributos. Na primeira, autoriza a lei ordinária a instituir hipóteses de responsabilidade diversas das que consagra em seu bojo (art. 128). Nas duas seguintes, trata da responsabilidade “dos sucessores” (Seção II, arts. 129 a 133) e dos “terceiros” (Seção III, arts. 134 e 135).

Eis aí as duas categorias de responsáveis reconhecidas expressamente pela nossa codificação: os sucessores e os terceiros (não-sucessores, obviamente).

2.1 SUCESSORES

Os sucessores respondem por obrigações tributárias já formadas, em razão da aquisição de propriedade, domínio útil, posse ou, ainda, em virtude de sucessão jurídica. Sub-rogam-se na posição do devedor original, assumindo o seu débito e *liberando-o* do liame obrigacional. São sujeitos passivos por *transferência*, e não por cumulação superveniente da responsabilidade tributária.

Na sucessão (e apenas nela), há verdadeira substituição *jurídica* do sujeito passivo da relação obrigacional, que deixa de ser o devedor original (contribuinte ou substituto) e passa a ser o sucessor, sem que os demais caracteres dessa relação sejam alterados.

A sucessão ocorre na *transmissão de bens imóveis*, cujos adquirentes se tornam responsáveis pelos impostos que incidiram sobre a sua propriedade, domínio útil ou posse, pela taxa de transmissão e pelas contribuições de melhoria cobradas por valorizações neles verificadas, a menos que conste a prova da sua quitação no título de transferência (art. 130, *caput*)⁸ ou que se trate de transmissão advinda de arrematação em hasta pública, hipótese na qual a sub-rogação recai sobre o preço pago (art. 130, parágrafo único), e não sobre a pessoa do adquirente.

Também ocorre sub-rogação tributária na aquisição de bens em geral⁹, na remição e nas sucessões: *causa mortis*, que tornam o espólio e os herdeiros responsáveis pelas dívidas do *de cujus*, até o montante do quinhão ou do legado (art. 131); corporativas, em que as pessoas jurídicas sucessoras passam a responder pelos débitos das sucedidas, extintas em virtude de fusão, transformação ou incorporação (art. 132); comerciais (art. 133), decorrentes da aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento, que podem levar à sucessão tributária (inciso I) ou à cumulação superveniente de responsabilidade (inciso II); e falimentares, em que as dívidas da empresa se transferem à massa falida (art. 184).

A fim de elucidar o alcance dos arts. 130 a 133 do CTN, pedimos vênha para transcrevê-los:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços

⁸ Leia-se: prova verossímil de quitação inexistente. Se quitação houve, o débito extinguiu-se antes da transmissão. Só se configura a efetiva exclusão da responsabilidade do adquirente, almejada pelo preceito, quando, malgrado tenha sido apresentada prova verossímil da quitação, esta inexistiu. É o caso de prova fraudulenta, olvidado por juristas que não logram identificar um sentido prático no dispositivo.

⁹ É digno de nota ter o Decreto-Lei 28/66 excluído referência que restringia o alcance da responsabilidade dos adquirentes e remitentes, alargando o seu âmbito de aplicação e suprimindo quase que a integralidade do sentido do art. 130. Na sua redação original, a responsabilização somente recaía sobre os bens adquiridos ou remidos “com inobservância do disposto no art. 191” (art. 131, I), de modo que se restringia aos casos em que se concedia concordata ou se declarava a extinção das obrigações do falido sem prova da quitação dos tributos.

referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

[...]

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

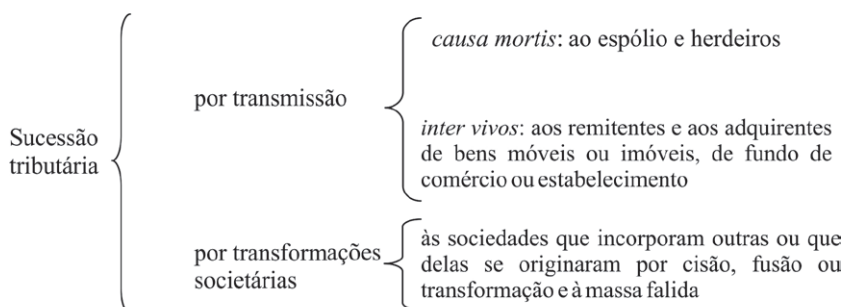
I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

É visível a razão que subjaz à transferência da responsabilidade tributária: objetiva-se simplificar, viabilizar ou garantir o êxito da atividade arrecadatória. Nos tributos incidentes sobre bens móveis ou imóveis, a cobrança recai sobre os adquirentes da manifestação de riqueza onerada, o que tende a assegurar o êxito da sua cobrança. Na arrematação, o valor

está à plena disposição do Poder Judiciário para proceder à quitação do débito tributário¹⁰. Já nas hipóteses dos arts. 132 e 184, a responsabilidade sucessória justifica-se pela absoluta impossibilidade de cobrar o débito do devedor original.

Esquemáticamente, estas são as modalidades de responsabilidade tributária por sucessão:



2.2 TERCEIROS

Os demais responsáveis, o código denomina-os simplesmente “terceiros”. Dedicar-lhes a Seção III do capítulo atinente à responsabilidade tributária, composta pelos artigos 134 e 135:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

¹⁰ A rigor, nem se trata de hipótese de sucessão tributária, a exemplo da partilha de bens com o cônjuge supérstite, que os recebe por direito próprio, e não por transferência.

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Tais responsáveis são “terceiros” num sentido mais rigoroso, de estraneidade aos fatos tributados e ao patrimônio que garantia o crédito fiscal: além de não integrarem o fato imponible (em nome próprio), tampouco se tornaram titulares da manifestação de riqueza tributada ou de bens do devedor original.

A despeito de não estarem economicamente relacionados aos fatos tributados, vinculam-se juridicamente a eles ou às pessoas em cujo nome foram praticados, por representá-las (pais, tutores, curadores, administradores, inventariantes, síndicos, comissários e sócios) ou por desempenharem funções públicas relacionadas à incidência ou cobrança do tributo (serventuários de ofício). São responsabilizados por concorrerem para o nascimento ou inadimplemento da obrigação tributária, mediante a representação dos contribuintes ou o descumprimento de deveres jurídicos a eles impostos, incorrendo em negligência ou dolo. É o caso do administrador de bens de terceiros que, malgrado tenha recursos disponíveis para tanto, não procede ao pagamento do IPTU; do tabelião que lavra escritura de compra e venda de imóvel sem a condicionar ao pagamento do ITBI; do escrivão que não exige o ITCD, etc.

Em que pese o art. 134 os responsabilize “solidariamente”, é evidente tratar-se de responsabilidade *subsidiária*: conforme expressamente pre-

visto por esse preceito, somente se verifica nos “casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Neste ponto, a codificação incide em contradição terminológica, pois ela própria estabelece que a solidariedade não comporta benefício de ordem (art. 124, parágrafo único)¹¹.

Tais terceiros serão diretamente responsáveis apenas quando agirem com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, hipótese em que se tornam “pessoalmente responsáveis” pelos tributos resultantes de tais atos (art. 135, *caput*).

Mas qual o caráter dessa responsabilidade “pessoal”?

Uma resposta adequada a tal questionamento pressupõe a prévia determinação do alcance do art. 135, o que se revela necessário em razão da imprecisa redação desse preceito e da divergência doutrinária dela decorrente.

Dito preceito se aplica, sem sombra de dúvidas, à hipótese em que as pessoas arroladas nos arts. 134 e 135 do CTN atuam com má-fé contra os representados. Nessa situação é evidente ser a obrigação exclusiva, e não concorrente com a do contribuinte. Dada a gravidade da sua conduta, o representante infiel assume o débito *no lugar do contribuinte*, e não conjuntamente com este¹²: a obrigação tributária nasce diretamente contra os terceiros em razão do ilícito perpetrado. Por exemplo, se um

¹¹ Essa contradição terminológica advém de atécnica modificação do anteprojeto elaborado por Rubens Gomes de Sousa. Em sua redação original, o preceito atribuía efetiva responsabilidade solidária, pois se aplicava quando havia mera “falta de cumprimento” da obrigação: “Art. 246. Nos casos de falta de cumprimento ou de impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária principal, por parte do obrigado direto, respondem solidariamente com este...”. A norma foi aprimorada, mas o seu texto resultou contraditório.

¹² Neste sentido, vide, entre outros, MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 3º ed. Forense: Rio de Janeiro, 2002, v. II, p. 522; COELHO, Sacha Calmon Navarro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 319; AMARO. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 318. Contra, vislumbrando hipótese de responsabilidade solidária: MACHADO, Hugo de Brito. “Responsabilidade Tributária”, in: SILVA, Ives Gandra da (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; Resenha Tributária, 1980 (Caderno de pesquisas tributárias nº 5), p. 71; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*, 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 238.

administrador de bens de terceiros age com infração à lei e má-fé contra estes e, ao fazê-lo, dá ensejo à incidência tributária (v.g., alienando um bem por valor irrisório a pessoa a ele ligada), haverá de responder sozinho pelos tributos devidos. Seria extremamente injusto penalizar o administrado que sofreu a fraude, razão pela qual aqui se aplica a lição de Navarro Coêlho, no sentido de o art. 135 retirar a “solidariedade” do art. 134”, de modo que a “responsabilidade se transfere *inteiramente* para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados”¹³. Nessa situação, em que a fraude envolve justamente a prática do fato imponible, configura-se hipótese de responsabilidade por *substituição* (no sentido comumente usado pela doutrina, de sujeição passiva *originária e exclusiva*), e não por sucessão¹⁴.

Muitos juristas restringem a aplicação do art. 135 do CTN a tais casos, em que o representante age dolosamente contra o representado¹⁵. Porém, tal restrição não consta no seu texto e tampouco se infere do sistema em que está inserido ou da gênese do preceito¹⁶. Atribui-se a responsabilidade em razão “de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, e não apenas de atos praticados fraudulentamente contra os representados. É perfeitamente

¹³ COÊLHO. In: NASCIMENTO (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 319.

¹⁴ No sentido de a responsabilidade instituída pelo art. 135 do CTN constituir autêntica hipótese de substituição tributária, sem as ressalvas que expomos a seguir, cfr. BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 755; DERZI, Misabel. *Notas à obra antes referida*, p. 755; SILVA, Ives Gandra da. “Responsabilidade tributária”, in: SILVA (Coord.). *Responsabilidade tributária*, p. 33.

¹⁵ Vide, por todos, SILVA. “Responsabilidade tributária”, in: SILVA (Coord.). *Responsabilidade tributária*, p. 35, nota XXXIX; DERZI. *Notas*. p. 756-757.

¹⁶ Cumpre registrar que o comando do art. 135 do CTN é diametralmente oposto ao dos preceitos correlatos do anteprojeto (art. 247) e do projeto (art. 171). Nestes, estabelecia-se a responsabilidade das pessoas naturais e jurídicas por créditos tributários advindos de atos dos seus representantes (*caput*) e previa-se que tal responsabilidade estendia-se às pessoas jurídicas de direito privado ainda que os atos fossem praticados “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” (parágrafo único do anteprojeto e primeiro do projeto). Em razão da relevância da matéria, pedimos vênias para transcrever excerto do relatório de Rubens Gomes de Sousa aprovado pela Comissão Especial designada para elaborar o projeto do CTN: “O art. 171, oriundo do art. 247 do Anteprojeto, consagra o princípio pacífico em matéria de responsabilidade tributária

condizente com o sistema da nossa codificação reconhecer a responsabilidade, v.g., dos diretores de pessoas jurídicas de direito privado por ato ilegal que praticarem, mesmo que tal ato não seja gravoso para a sociedade administrada. É o que ocorre na hipótese de dissolução irregular da sociedade, que segundo remansosa jurisprudência¹⁷ autoriza a responsabilização pessoal dos sócios-administradores com base no preceito ora analisado. De modo análogo, se sócio-gerente incorre em crime contra a ordem tributária para incrementar os resultados da empresa, responderá com seu patrimônio pessoal pela satisfação do crédito fiscal¹⁸.

Refutada a exegese restritiva do art. 135, exsurtem indagações concernentes à extensão, ao caráter e aos efeitos dessa responsabilidade. Em primeiro lugar, apesar de o dispositivo somente aludir às “obrigações tributárias *resultantes* de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, o que aparenta limitar o seu alcance às obrigações nascidas em virtude dos próprios atos ilícitos, a jurisprudência dominante interpreta-o extensivamente, alargando o seu âmbito de aplicação para alcançar até mesmo infrações *ulteriores* à ocorrência do fato imponible. Retornando ao exemplo da dissolução irregular, trata-se de um fato *posterior* à incidência tributária que legitima a

pelos atos praticados no exercício regular de mandato, cargo ou emprego. Todavia, no §1º, abre-se exceção à regra, para determinar que as pessoas jurídicas respondem pelas consequências tributárias dos atos praticados por seus diretores, gerentes ou administradores com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Visou-se com isso derogar expressamente, para efeitos fiscais, a regra do art. 121 da Lei das Sociedades por Ações (decreto-lei nº 2.627, de 1940), que consagra, em tais casos, a responsabilidade pessoal dos diretores para com os terceiros prejudicados: além de não se poder considerar o fisco como um terceiro no tocante aos efeitos tributários dos atos de direito privado, a exceção é necessária para impedir que, na prática, a pessoa jurídica pudesse se exonerar de responsabilidade por manobras de evasão ou de fraude concertadas, em benefício daquela, pelos seus próprios administradores” (Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do código tributário nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954. p. 243). Infelizmente, a redação argutamente defendida por Rubens Gomes de Sousa não prevaleceu.

¹⁷ Conferir, por todos, STJ, 1ª Seção, EREsp 716.412, Rel. Min. Herman Benjamin, j. em 12.09.2007.

¹⁸ Como já decidiu o STF, tal responsabilidade se transfere aos herdeiros, no limite do que lhes for transmitido (2ª Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, AI-AgR 91.882, j. em 27.03.1984).

responsabilização pessoal dos sócios-administradores pelos tributos concernentes ao período da sua gestão, contanto que tal dissolução lhes seja imputável. Esta situação não configura hipótese de sucessão tributária, pois seria flagrantemente irrazoável desonerar eventuais bens remanescentes da empresa¹⁹. Tampouco seria justo responsabilizar diretamente os sócios pela dissolução irregular da empresa quando remanescem bens suficientes para a quitação de seus débitos (ou de parte deles). À luz da exegese dada pela jurisprudência, o Fisco pode voltar-se tanto contra o patrimônio da empresa quanto dos administradores, mas para expropriar bens pessoais destes primeiramente deverá tentar excutir eventuais bens remanescentes da sociedade. Não se trata de hipótese de sujeição passiva por transferência ou substituição, senão por cumulação e, mais especificamente, de responsabilidade *subsidiária*. Em que pese a dissolução irregular autorize a responsabilização pessoal dos administradores, não exclui a da sociedade. Se as atividades forem reiniciadas, é evidente que o Fisco poderá se voltar contra o patrimônio da empresa, mesmo que agregado por aportes de novos investidores.

No entanto, pode ocorrer hipótese de autêntica *transmissão* da responsabilidade. Para elucidar tal situação, recorremos a um caso concreto: se serventuário de cartório recebe a importância relativa ao ITBI, dá plena quitação, mas deixa de recolhê-la aos cofres públicos, torna-se pessoalmente responsável, em caráter *exclusivo*, pela prática do ato criminoso. Os contribuintes, que agiram com integral correção, restam *desonerados* da obrigação jurídico-tributária²⁰.

Em síntese, a responsabilidade dos agentes arrolados nos arts. 134 e 135 do CTN pode operar-se por:

a) sub-rogação passiva, nas peculiares hipóteses de efetiva transmissão da responsabilidade²¹;

¹⁹ Nessa senda, Hugo de Brito Machado defende a manutenção da responsabilidade do contribuinte mesmo na hipótese do art. 135 (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, v. II, p. 594).

²⁰ STF, 2ª Turma, RE 79.548, Rel. Min. Thompson Flores, j. em 21.03.1975.

²¹ Este é o fenômeno identificado por Bernardo Ribeiro de Moraes na responsabilidade tributária (*Compêndio de Direito Tributário*. v. II, p. 504), a qual consistiria numa “troca da titularidade passiva”.

b) cumulação, caso em que o terceiro responderá em caráter subsidiário²²; ou

c) substituição tributária, que se configura no caso central de aplicação do art. 135, em que os representantes agem dolosamente contra os interesses dos representados.

Por fim, cumpre mencionar a posição de abalizada doutrina, para quem a responsabilização de tais terceiros teria caráter sancionador, consistindo numa punição por ato ilícito²³. De fato, a responsabilidade dos terceiros advinda de omissões (art. 134) e de atos praticados com infração à lei, contrato social ou estatutos (art. 135) deriva de ilícitos e apresenta certa conotação sancionadora. Sem embargo, a prestação por eles devida não se confunde com o cumprimento de uma penalidade: trata-se simplesmente da prestação pecuniária definida pela nossa codificação como tributo, conceitualmente distinto das sanções de atos ilícitos (art. 3º). Em razão de atos ilícitos, os terceiros respondem pelo pagamento de *tributo* advindo de fato lícito, e não de sanção administrativa. Podem até sofrer penalidades, mas estas não se confundem com a obrigação imposta pelos arts. 134 e 135 da CTN, o que se denota, com clareza insofismável, do fato de a extinção desta obrigação implicar a da relação jurídico-

²² A respeito da inteligência do art. 134, vide DERZI. *Notas*. p. 736.

²³ Nos debates do IV Curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo, aberto pela célebre aula magna de Hector Villegas intitulada “Destinatário legal tributário”, Paulo de Barros Carvalho sustentou ser a responsabilidade do tabelião e do transportador uma penalidade: “entendo tratar-se de uma pena, aquela importância que se exige do tabelião, porque não existe nenhum imposto, no sistema brasileiro, que tenha como hipótese de incidência extrair uma parte, ou zelar pelo cumprimento de obrigações tributárias [...] Isso fica muito claro, também, no caso do responsável transportador. Ele tem que exigir que a mercadoria venha acompanhada de nota fiscal. Quando ele descumprir esse dever, dele será exigida importância em dinheiro, que eu encaro como pena, porque o tributo não pode ter como hipótese um ato ilícito, o descumprimento de um dever jurídico” (*Revista de Direito Público*, ano VII, nº 30, p. 284). Note-se ter Barros Carvalho permanecido fiel ao seu pensamento original até os dias de hoje, asseverando não se tratar a relação que envolve o responsável “de verdadeira ‘obrigação tributária’, mas de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa”. Em razão de “decisão política do legislador”, a sanção é “estipulada no valor da dívida tributária, e seu pagamento tem a virtude de extinguir aquela primeira relação (*Direito tributário, linguagem e método*. p. 568 e 570). Acolhendo expressamente a sua posição, cfr. CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição passiva no imposto sobre a renda*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 104.

tributária²⁴. Se após o responsável realizar o pagamento do tributo, o contribuinte porventura versar idêntica soma aos cofres públicos, restará caracterizado um *indébito* tributário, passível de repetição, dado inexistir débito a ser quitado: a obrigação já havia sido extinta anteriormente, em razão do pagamento efetuado pelo responsável.

3 CATEGORIAS NÃO RECEPCIONADAS PELO CTN

Além dos sujeitos suprarreferidos, há categorias de obrigados tributários que, apesar de serem reconhecidas pela doutrina e possuírem peculiaridades juridicamente relevantes, não são tratadas pela nossa codificação de forma autônoma, senão agrupadas, em princípio, na categoria genérica dos sujeitos passivos não-contribuintes (responsáveis)²⁵.

Referimo-nos às figuras do substituto e dos agentes de retenção.

3.1 Substitutos

Adiantando noção que será esmiuçada a seguir, pode-se conceituar o substituto como o obrigado tributário originário que, não obstante deva efetuar o pagamento do tributo em nome próprio, não se qualifica como contribuinte e tampouco responde pela dívida conjuntamente com este, seja solidária ou subsidiariamente. A codificação espanhola define-o

²⁴ Perfilhamos, portanto, a réplica de Hector Villegas e Geraldo Ataliba às ponderações de Barros Carvalho, no sentido de a obrigação a cargo do responsável se tratar de uma prestação tributária, atinente ao mesmo tributo que deveria ter sido pago pelo contribuinte (*Revista de Direito Público*, ano VII, nº 30, p. 284), notadamente por não conseguirmos vislumbrar a natureza de sanção administrativa na responsabilidade imposta, v.g., ao adquirente de bens imóveis simplesmente por ter realizado operação jurídico-econômica perfeitamente conforme aos preceitos legais – ou ao herdeiro, que nada fez para receber a sua herança e, se isso estivesse ao seu alcance, presumivelmente teria feito de tudo para evitar recebê-la. De qualquer forma, recomendamos a leitura do longo e enriquecedor debate estabelecido entre esses expoentes do Direito Tributário, no célebre curso realizado na Universidade Católica de São Paulo. Para uma defesa detida do caráter não-sancionador do objeto da responsabilidade tributária, vide JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. pp. 288 ss.

²⁵ A propósito, Rubens Gomes de Sousa anota ter o art. 121 do CTN englobado “em uma figura só, a do responsável, tôdas as hipóteses de sujeição passiva de que tratei em meu ‘Compêndio de Legislação Tributária’, ou seja, os responsáveis por transferência (categoria em que enquadra os devedores solidários, sucessores e responsáveis) e substituição (“Sujeito passivo das taxas: responsabilidade por transferência e substituição”. *Revista de Direito Público*, ano IV, v. 16, abr./jun. de 1971, p. 347).

como “el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma” (art. 36.3). Na Itália, é definido pela legislação como aquele que é “obrigado ao pagamento de impostos no lugar de outros, por fatos ou situações referidos a estes, mesmo que a título de antecipação”²⁶.

Em que pese o CTN não aluda ao substituto, é evidente que o inclui no preceito genérico do art. 128, pois se trata de “terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação” e o próprio preceito prevê a possibilidade de a lei instituir obrigação a cargo de tal pessoa “excluindo a responsabilidade do contribuinte”²⁷. Enquadra-o, pois, na categoria geral dos responsáveis tributários²⁸, como se constata facilmente ao se interpretar o código de forma sistemática²⁹.

²⁶ Trata-se do conceito de substituto utilizado pelo art. 64 do Decreto Presidencial (D.P.R.) 600/73, que regula o lançamento dos impostos incidentes sobre a renda. É amplamente referido pela doutrina italiana como o conceito legislativo de substituição tributária. Eis a redação do texto que reproduzimos em tradução livre: “è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto”.

²⁷ Vide COSTA, Alcides Jorge. “ICM – Substituição tributária – responsabilidade por retenção e recolhimento por operações ainda não realizadas”. *Revista de Direito Tributário*, nº 44, p. 42.

²⁸ Nesse sentido, SOUSA. “Sujeito passivo das taxas: responsabilidade por transferência e substituição”, p. 347. Esse também é o pensamento de Ives Gandra, Hugo de Brito Machado e Zelmo Denari, exposto no Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5 (*Responsabilidade tributária*, p. 33, 70 e 124, respectivamente). Vide também COELHO. In: NASCIMENTO, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 281. Em Portugal, as noções de substituto e responsável aparentam ser inversas. O conceito de substituto da Lei Geral Tributária portuguesa (Decreto-Lei 398/98) corresponde, à primeira vista, ao de *responsável* do CTN, haja vista tal diploma legal estabelecer que a “substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte” (art. 20.1). Porém, a codificação lusa insere o substituto no rol dos sujeitos passivos ao lado do responsável (art. 18.3) e restringe o fenômeno da substituição à retenção na fonte (art. 20.2).

²⁹ Por exemplo, o art. 58, §2º, do CTN (que até ser revogado pelo Decreto-Lei 406/68 veiculava dispositivos específicos acerca da responsabilidade perante o antigo ICM) autorizava que se instituísssem tanto regimes de substituição “para trás” (diferimento) quanto “para frente” (também denominada “substituição progressiva”), ao permitir à lei que atribuisse a condição de responsável “ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada” (substituição para trás, inciso I) e ao “industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar” (substituição progressiva, inciso II).

3.2 Agentes de retenção

Agentes de retenção são aqueles a quem se atribui a obrigação de reter o valor do tributo e repassá-lo aos cofres públicos em nome do contribuinte. Para tanto, devem estar numa posição que lhes possibilite levar a cabo a sua incumbência³⁰. Usualmente são devedores do contribuinte, obrigados a reter o tributo incidente sobre as operações jurídicas ou econômicas que lhes dizem respeito e a recolhê-lo ao Fisco. Exemplo clássico é o da fonte pagadora: antes de pagar a remuneração mensal ao empregado, a empresa há de reter as contribuições previdenciárias e a antecipação do Imposto de Renda por ele devido; posteriormente, deverá repassar as quantias retidas aos cofres públicos (daí a denominação “Imposto de Renda Retido na Fonte”). Também há agentes de retenção que nada devem ao contribuinte, como ocorre com as corretoras de valores que têm de reter percentual do imposto devido pelos ganhos no mercado bursátil: impõe-se-lhes o ônus de reter e recolher o tributo não por serem devedoras, mas simplesmente por terem disponibilidade sobre os recursos gravados, haja vista deverem repassar ao contribuinte os recursos advindos das operações de venda dos ativos.

A razão de se impor tal ônus aos agentes de retenção é a praticabilidade fiscalizatória e a eficiência na arrecadação tributária. É muito mais fácil fiscalizar, v.g., a regularidade da declaração dos valores pagos por uma empresa aos empregados e autônomos que lhe prestam serviços que a de diversas declarações prestadas por estes. Por outro lado, os titulares da riqueza gravada restam desonerados da obrigação de apurar e recolher antecipadamente os valores devidos, o que reduz as tarefas burocráticas ligadas à tributação, e o Fisco logra receber com segurança o seu crédito, garantido mediante o recurso a sanções *penais*, aplicadas à fonte que se “apropria” indevidamente dos valores retidos.

³⁰ Na definição de Hector Villegas, são os agentes que “por sua profissão, ofício, atividade ou função, intervêm em atos ou operações nos quais podem efetuar a subtração do tributo correspondente” (“Retenção de tributos – agentes de retenção e agentes de percepção”. *Revista de Direito Tributário*, ano II, nº 6, out./dez. 1978, p. 68). Sobre o tema, vide o amplo panorama exposto por MACHADO, Brandão. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73-94.

Há significativa controvérsia acerca da inclusão desses agentes na categoria dos sujeitos passivos tributários e da qualificação que, uma vez inseridos, receberiam. Para se responder a tais indagações, é imprescindível analisar o regime jurídico adotado, sob pena de se incorrer no equívoco de extrair ilações incompatíveis com as peculiaridades do ordenamento positivo vigente.

À luz do sistema do CTN, os agentes de retenção definitivamente não se enquadram na noção de sujeito ativo da relação obrigacional, pois este é definido como “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (art. 119). À primeira vista, amoldam-se à categoria oposta, de sujeito passivo da obrigação principal, entendido como a “pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 121, *caput*)³¹. Qualificados como sujeitos passivos da obrigação principal, restaria clara a inclusão dos agentes de retenção na categoria dos responsáveis, pois à evidência não são contribuintes.

Corroborariam essa ilação os artigos 9º, §1º, e 45, parágrafo único, do código. Aquele estabelece que as imunidades tributárias não excluem as entidades por elas beneficiadas “da condição de *responsáveis* pelos tributos que lhes caiba reter na fonte”. Este, ao versar sobre o Imposto de Renda, autoriza a lei a “atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de *responsável* pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”³².

Sem embargo, é plenamente razoável conceber que tais preceitos se referem à obrigação advinda da omissão no cumprimento do seu dever (a responsabilização pessoal pelo pagamento do tributo), e não à sua obrigação típica, de reter e recolher o tributo. Enquadrada esta na categoria das obrigações de fazer, por consequência seria o agente de retenção inserido no conceito de sujeito passivo da obrigação *acessória* (art. 122), concebida como a que “decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (art. 113, §2º). Tal conclusão é reforçada pelo preceito do art. 7º, §2º, do CTN, que permite “o

³¹ Essa solução é expressamente consagrada pela codificação portuguesa, conforme referido acima (nota 28).

³² Vide BALEIRO. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 313.

cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”³³.

Reputamos ser esta a qualificação mais condizente com a natureza jurídica dos agentes de retenção, pelas razões que exporemos detidamente a seguir³⁴. Por ora, consignamos a conclusão de que os agentes de retenção são sujeitos passivos de obrigação acessória (pela sua incumbência típica) e, em razão do descumprimento de tal encargo, podem tornar-se também sujeitos passivos da obrigação principal, na condição de responsáveis.

À luz dessa ilação, pode-se compreender perfeitamente o significado dos artigos mencionados anteriormente. O art. 9º, § 1º, dispõe que o disposto no inciso IV (preceito que repete o teor das imunidades previstas em sede constitucional) “não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros”. Em outros termos, não obstante tais entidades sejam imunes, têm de proceder aos “atos assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros”, categoria em que se inserem os atos de retenção e repasse do tributo devido pelos contribuintes a elas relacionados³⁵. E a lei pode

³³ Nessa linha, Bernardo Ribeiro de Moraes indica a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora como exemplo de atribuição da função de arrecadação a pessoas de direito privado, que o art. 7º, § 2º, do CTN autoriza (*Compêndio de direito tributário*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. I, p. 269). Já Aliomar Baleeiro recorre a exemplos que mais se assemelham à figura do agente de percepção: “Um imposto sobre entradas em diversões, bilhetes de passagens ou fretes, p. ex., pode ser arrecadado pelo transportador ao receber o preço de seus serviços. Ou por teatro ou cinema na bilheteria. Não há delegação, mas encargo” (*Direito Tributário Brasileiro*. p. 80).

³⁴ Cfr. pp. 22 ss.

³⁵ Ao comentar o preceito em foco, Aliomar Baleeiro enquadra expressamente a obrigação de “descontar como fonte o imposto devido por terceiro” dentre as “obrigações fiscais acessórias” (*Direito Tributário Brasileiro*. p. 154). Essa exegese é coerente com a gênese do preceito. Em seu relatório aprovado pela Comissão Especial de elaboração do CTN, Rubens Gomes de Sousa assevera: “Parece fora de dúvida, à vista das hipóteses em que a imunidade é assegurada pela Constituição, da pessoa dos respectivos titulares e dos fundamentos que a justificam, que a sua extensão deva ser limitada à obrigação tributária principal, isto é, à obrigação de pagar o tributo (art. 80). O conteúdo da imunidade é estritamente patrimonial: e por isso mesmo não constitui ela uma situação de privilégio suscetível de exonerar o seu titular da aplicabilidade de todo um setor do direito público interno”. Prossegue: “Mereceu

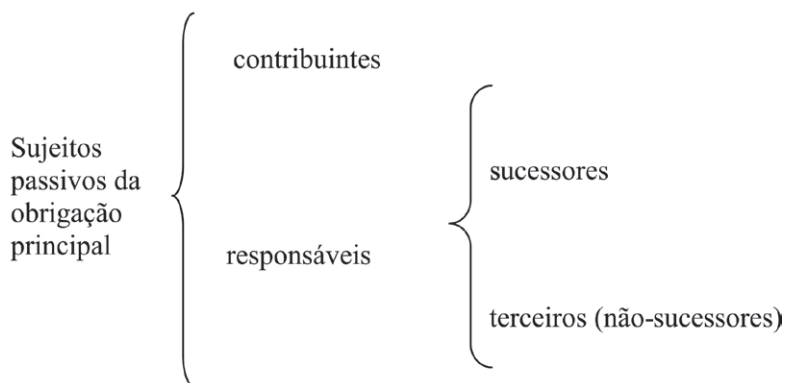
atribuir-lhes a “condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte”, o que se configuraria na hipótese de não cumprirem com a sua incumbência. É evidente que não poderiam ser responsáveis *ab origine* por tributos devidos por outros, dado serem imunes à tributação. Somente se descumprirem o seu dever poderão se tornar responsáveis pelo pagamento de tributos³⁶. Já o art. 45, parágrafo único, autoriza à lei “atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. O preceito não indica que a condição é de responsável pela retenção e recolhimento do tributo, senão “pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. De modo implícito, autoriza que se imponha à fonte pagadora a obrigação de desconto e recolhimento do tributo devido pelo contribuinte. E de modo expresse autoriza que se lhe atribua a condição de responsável pelo pagamento, em nome próprio e com o seu próprio patrimônio, do imposto que não reteve e tampouco recolheu oportunamente aos cofres públicos.

acolhida, ao contrário, a sugestão 80, que traduziu corretamente a intenção do dispositivo, limitando a sujeição da entidade imune às obrigações acessórias que possam afetar encargos tributários de terceiros [...] Assim também a sugestão 81, aditando, em complemento ao que já se continha no dispositivo, a possibilidade de atribuição, ao imune, de responsabilidade tributária supletiva: entre as obrigações acessórias se inclui, com efeito, a de arrecadar e recolher tributo devido por terceiro, que, para ter eficácia, pressupõe a possibilidade de transferência da responsabilidade tributária em caso de descumprimento” (Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do código tributário nacional*. p. 108). Tal modificação foi sugerida por Gilberto de Ulhôa Canto com expressa referência à responsabilidade da fonte pelo não-recolhimento do tributo e objetivou possibilitar “ao legislador a atribuição, ao imune, de responsabilidade pelo não cumprimento de obrigação relacionada com a arrecadação de tributo devido por terceiro, como p. ex. no caso de fonte retentora e arrecadadora” (ob. cit., p. 421).

³⁶ Essa situação está prevista com clareza solar no art. 33, §5º, da Lei 8.212/91, que regula o custeio da Seguridade Social: “O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadado em desacordo com o disposto nesta Lei”.

4 CLASSIFICAÇÃO E ANÁLISE CRÍTICA DAS MODALIDADES DE SUJEIÇÃO PASSIVA NO CTN

Como vimos, a classificação dos sujeitos passivos do CTN é bem simples. Consiste em duas dicotomias, nas quais se delineia bem a figura principal e se atribui à outra caráter residual.



Tal classificação não se mostra teoricamente incorreta, pois não incide em contradições lógicas. As categorias de contribuinte e responsável estão relativamente bem delimitadas, assim como as espécies de responsáveis, ou seja, os sucessores e terceiros (não-sucessores).

Em que pese não seja teoricamente incorreta, dita classificação somente evidencia um arcabouço da regulação da sujeição passiva, que está inquinada de impropriedades no nosso código.

Quanto às impropriedades formais, o código exclui do capítulo dedicado ao “Sujeito Passivo” (Capítulo IV do Livro Segundo, Título II) a regulação da responsabilidade tributária. Trata separadamente da solidariedade (arts. 124 e 125) e da responsabilidade (arts. 128 e ss.). Alude à “Responsabilidade de Terceiros” (arts. 134 e 135) como se os sucessores não o fossem. E refere clara hipótese de responsabilidade subsidiária como “solidária” (art. 134).

Já no que diz respeito às suas impropriedades materiais, o CTN omite categorias de obrigados tributários que ostentam peculiaridades juridicamente relevantes. Emprega termos nebulosos, como “respon-

sabilidade pessoal”, que aparenta designar responsabilidade exclusiva, mas nem sempre o faz³⁷. Não diferencia entre formas de sujeição passiva originária e superveniente. E o que vem se revelando ser a mais grave das suas impropriedades, impõe responsabilidade pessoal, aparentemente exclusiva, em razão de mera infração à lei ou a contrato social (art. 135), gerando expressivos questionamentos acerca do seu alcance e significado.

B. ENFOQUE SISTEMÁTICO DA SUJEIÇÃO PASSIVA

Analizado o regramento do CTN, resta abordar de forma sistemática o fenômeno da sujeição passiva, para o que devemos nos liberar do limitado esquema conceitual do código e oferecer uma classificação alternativa, que elucide as características das distintas classes de obrigados tributários e as posições que ocupam nas relações jurídico-tributárias.

Fá-lo-emos arvorados em duas distinções de suma relevância, atinentes ao momento em que nasce a obrigação do sujeito passivo (que leva à dicotomia entre obrigados originários e supervenientes) e à obrigação jurídica em que ele figura (que embasa a diferenciação entre sujeitos da obrigação fundamental e das obrigações secundárias).

Distinguimos os obrigados originários dos supervenientes para evidenciar o momento em que se opera o fenômeno da sujeição passiva, de modo a ressaltar peculiaridades das distintas categorias de obrigados tributários e propiciar uma adequada solução das questões de Direito Intertemporal. Já os sujeitos passivos da obrigação fundamental e das obrigações secundárias, distinguimo-los a fim de pôr de relevo a existência de relações obrigacionais paralelas à principal, as suas características e a posição que os obrigados tributários nelas ocupam.

1 SUJEITOS PASSIVOS DA RELAÇÃO OBRIGACIONAL FUNDAMENTAL

Por relação obrigacional fundamental, concebemos aquela que resulta diretamente da incidência da regra-matriz ao fato imponible, sem

³⁷ Vide, sobretudo, a situação regulada pelo art. 208, mencionada a seguir.

a interposição de outras regras jurídicas³⁸. Em essência, corresponde à “obrigação principal” do CTN, definida como a que “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (art. 113, § 1º). Desta se diferencia por apresentar um conteúdo mais restrito, haja vista compreender tão-somente a obrigação advinda da simples ocorrência do fato impositivo, e não aquelas que resultam de normas secundárias, relativas à responsabilidade tributária *stricto sensu*, à retenção na fonte e a penalidades pecuniárias. Em vista dessa diferença, optamos por empregar a expressão “obrigação fundamental”, de modo a evitar confusão terminológica.

1.1 OBRIGADOS ORIGINÁRIOS: CONTRIBUINTES E SUBSTITUTOS

A sujeição passiva pode ser concomitante ou superveniente ao surgimento da obrigação principal. Aquela, denominada sujeição passiva *original* ou *originária*, configura-se quando da incidência do tributo, que já nasce com sujeito passivo determinado. Esta surge posteriormente, em razão de fato autônomo, diverso da configuração da hipótese de incidência.

Os sujeitos passivos originários da relação obrigacional fundamental são o contribuinte e o substituto, figuras mutuamente excludentes. A

³⁸ A propósito, não vislumbramos, no esquema jurídico da substituição tributária, duplicidade necessária de normas impositivas: a obrigação do substituto é imposta pela própria regra-matriz de incidência (ou por regra impositiva específica, qualificada como regra especial perante a geral), que prevê o substituto como sujeito passivo de tributo devido por fato do substituído. Até mesmo na peculiar sistemática de substituição progressiva, há *uma* regra-matriz que, apesar de incidir quando da ocorrência de fatos diretamente relacionados ao substituto (ex. saída da mercadoria do seu estabelecimento para o do substituído, no ICMS), é estruturada com vistas à operação do substituído, em função da qual se determinam a base de cálculo (estimada) e a alíquota aplicáveis. Não se institui uma regra-matriz impondo o ônus ao substituído e depois se a modifica por outra norma: constrói-se uma regra impositiva já direcionada ao substituto. Contrário é o pensamento de Marçal Justen Filho, que na esteira de Andrea Parlato vislumbra haver na substituição tributária invariavelmente duas normas: a norma “normal” e “uma norma anexa, que prevê que, se o fato impositivo ocorrer cercado de algumas circunstâncias, sujeito passivo será outrem que não o destinatário legal tributário” (*Sujeição passiva tributária*. p. 268 e 349).

obrigação nasce a cargo deste *ou* daquele. Não pode nascer a cargo de ambos. E, após formada, não pode ser imputada por fato subsequente a um contribuinte ou a um substituto, pois eles são conceitualmente sujeitos passivos *originais*, e não derivados.

Como supramencionado, o *contribuinte* é o obrigado tributário mais estreitamente ligado ao fato imponível. Usualmente é aquele que realiza o fato imponível e/ou detém a manifestação de riqueza tributada³⁹. E quando o tributo não é devido em razão de um fato denotador de capacidade contributiva, senão de uma atividade estatal, o contribuinte será aquele a quem tal atividade é dirigida. O personagem central da hipótese de incidência das taxas, o Poder Público, obviamente não pode figurar na posição de sujeito passivo, dado já ocupar o polo oposto da relação jurídico-tributária.

De outra banda, o *substituto* também é um sujeito passivo ligado ao fato tributado. Mas a ele se vincula de forma mediata, no que se diferencia do contribuinte. O substituto não é o titular da manifestação de riqueza tributada⁴⁰. Tampouco é, nas taxas, o destinatário das atuações estatais por elas custeadas. Trata-se do obrigado tributário originário que não se qualifica como contribuinte, não deve pagar o tributo em seu nome e

³⁹ Observe-se que nem sempre se pode definir o contribuinte como o titular da manifestação de riqueza tributada. Por vezes, não se tributa uma manifestação de riqueza (é o caso das taxas). Noutras, ao legislador é dado escolher entre dois titulares da riqueza sujeita à tributação, como ocorre nos impostos sobre transmissões onerosas, que podem recair tanto sobre o vendedor quanto sobre o comprador. Portanto, a teoria que conceitua o contribuinte como o titular da riqueza gravada afigura-se inadequada. O próprio Dino Jarach, que a defendia, reconsiderou a sua posição, expondo que: “en la determinación del sujeto pasivo principal existe siempre un cierto grado de arbitrariedad o, si se prefiere, de decisión discrecional del legislador [...] Otro motivo de autocritica al concepto otrora sostenido que el contribuyente sea necesariamente aquel que posea la capacidad contributiva, consiste en la gravitación que pudo tener en la creación de la ley el conocimiento del fenómeno económico de la traslación del impuesto” (JARACH. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. p. 387).

⁴⁰ Cumpre recordar a definição formulada por A. A. Becker: “Existe *substituto legal tributário*, toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo” (*Teoria geral do direito tributário*. p. 552).

tampouco responde pela dívida conjuntamente com este, seja solidária ou subsidiariamente⁴¹. Em outros termos, é o sujeito passivo originário da relação tributária fundamental que está relacionado ao fato impositivo de forma mediata.

Como todos os demais sujeitos passivos diversos do contribuinte, responde por dívida que numa acepção econômica se diz “alheia”: tem a *obligatio*, mas não o *debitum*. A peculiaridade reside no caráter originário e *exclusivo* da sua obrigação.

Em razão de o substituto constituir espécie de obrigado originário, juridicamente ele *não substitui* sujeito passivo algum. Não há qualquer devedor antes dele, que pelo substituto venha a ser sucedido. A obrigação tributária já nasce contra ele. É erro crasso, já denunciado por Allorio, confundir o “processo mental do legislador” (de sujeitar beltrano ao pagamento do tributo ao invés de fulano, que seria o sujeito passivo natural) com o processo jurídico de sucessão no polo passivo da obrigação tributária (de constituir fulano obrigado tributário e, posteriormente, colocar beltrano no seu lugar)⁴². Somente no plano pré-jurídico, de instituição da norma tributária, torna-se possível reconhecer autêntica substituição: o legislador escolhe como sujeito passivo *pessoa diversa* daquela intimamente ligada ao fato impositivo, que seria o devedor natural da obrigação tributária e, nesse sentido pré-jurídico específico, o substitui⁴³.

A despeito de inexistir substituição jurídica do contribuinte no polo passivo da obrigação tributária, há de se reconhecer que o fenômeno

⁴¹ Giannini já ressaltava o caráter originário e exclusivo da responsabilidade do substituto: “il sostituto d’imposta non è affatto un terzo di fronte al rapporto tributario, ma è esso stesso, ed esso solo, il debitore dell’imposta [...] il nocciolo della sostituzione tributaria non sta in ciò che uno debba soddisfare un debito di altri, bensì nel porre il primo, fin dall’inizio, al posto del secondo nell’intero rapporto tributario” (*I concetti fondamentali del diritto tributario*, p. 258).

⁴² ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Giuffrè, p. 142, *apud* BERLIRI. *Principi di diritto tributario*. v. II, tomo I, p. 127.

⁴³ Nas palavras de A. A. Becker, o “fenômeno da substituição opera-se no *momento político* em que o legislador cria a regra jurídica” (*Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 554).

político-legislativo de substituição se reflete na própria estrutura do tributo, como bem notou A. D. Giannini em sua crítica à concepção de Allorio⁴⁴. Diversamente do que ocorre na sujeição passiva ordinária, em que a obrigação é imposta ao contribuinte, na substituição tributária há uma dessemelhança entre a pessoa que pratica o fato tributado (o substituído) e aquela a quem a lei impõe o dever de pagar o tributo (substituto). Justamente em razão dessa dessemelhança, deve-se considerar o regramento jurídico aplicável ao substituído, pois é ele quem dá ensejo à incidência tributária e arca com o ônus econômico da tributação. Se o substituído for imune ou isento, restará desonerado o substituto, por força do “princípio da preponderância do regime jurídico do substituído”⁴⁵, reconhecido até mesmo pela doutrina mais crítica à adoção, no Direito Tributário, de noções econômicas ou pré-jurídicas⁴⁶.

Na estrutura normativa da substituição progressiva (“para frente”), a relevância jurídica da figura do substituído é particularmente clara. Em tal modalidade de substituição, objetiva-se a antecipação, a cargo de contribuinte situado em etapa antecedente da cadeia econômica (substituto), do recolhimento de tributo que nasceria de fato futuro, a ser praticado pelo substituído. A base de cálculo diz respeito à operação futura do substituído (denominada fato gerador presumido), sendo determinada por estimativa. A alíquota aplicada é a prevista para a operação tributada, e não para a do substituto. Se o tributo for sujeito ao princípio da não-cumulatividade, o montante devido pela operação própria do substituto deve ser compensado com aquele relativo à operação futura

⁴⁴ Após referir a advertência de Allorio de que no próprio conceito de substituição se encontra o equívoco de confundir o momento pré-jurídico com o jurídico, Giannini nota: “la persona di Sempronio, soggetto passivo dell’imposta [substituído], non resta confinata nel processo mentale del legislatore, ma viene alla ribalta della legge, la quale con riguardo ad essa, e non già del Tizio, sustituto, configura la relazione dell’elemento personale con l’elemento materiale del presupposto [...], stabilisce le ragioni di esenzione, determina la base imponibile; ciò che è praticamente assai importante sotto molti aspetti” (*I concetti fondamentali del diritto tributario*. p. 260, nota 4).

⁴⁵ Cfr. DERZI. *Notas*. p. 737.

⁴⁶ Vide, por todos, CARVALHO. *Direito tributário, linguagem e método*. p. 577.

do substituído⁴⁷. E caso o fato gerador presumido não se verifique, a quantia paga deverá ser imediatamente restituída (art. 150, §7º, da CF), mas não àquele que a pagou, senão ao substituído⁴⁸.

1.2 OBRIGADOS SUPERVENIENTES: SUCESSORES

Como referimos, a sujeição passiva superveniente não deriva da configuração da hipótese de incidência, senão de fato posterior, que implica alteração no polo passivo da relação obrigacional (sucessão tributária) ou a formação de uma nova relação, a qual passa a coexistir com aquela já existente (cumulação).

Os únicos sujeitos passivos supervenientes que figuram na obrigação fundamental são os sucessores. Eles vêm a sub-rogar-se na posição do sujeito passivo original (contribuinte ou substituto), excluindo-o da relação obrigacional. Substituem-no. Num sentido estritamente jurídico, são os únicos substitutos tributários: apenas eles substituem sujeitos passivos – no caso, o contribuinte ou o comumente designado “substituto”.

É possível que os agentes de retenção figurem dentre os sucessores, contanto que a legislação estabeleça a sua sub-rogação na posição do contribuinte em razão do descumprimento da sua incumbência.

2 SUJEITOS PASSIVOS DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

No Direito Tributário, não há um único vínculo obrigacional. A imposição tributária leva a um *plexo de obrigações jurídicas*, integrado por vínculos obrigacionais distintos, mas interligados.

⁴⁷ Tomando como exemplo situação regulada pela lei do ICMS carioca (Lei 2.657/96), se industrial alienar para comerciante atacadista mercadoria sujeita à substituição progressiva, aquele deverá pagar, na qualidade de substituto, o imposto devido quando da saída da mercadoria do *seu* estabelecimento (art. 23, II). A base de cálculo, porém, não é o valor da operação que envolve o substituto e o substituído, senão estimativa da operação futura deste (art. 24, II). Como o industrial paga tanto o imposto devido pela sua operação, na qualidade de contribuinte, quanto pela do comerciante atacadista, deve abater deste o valor daquele (art. 26), a fim de respeitar o princípio da não-cumulatividade.

⁴⁸ Vide, por todos, o art. 10 da lei nacional do ICMS, a LC 87/96.

Os vínculos que se agregam à obrigação fundamental, denominamos relações obrigacionais secundárias, concebidas como aquelas que não resultam da mera configuração da hipótese de incidência tributária, senão de regras diversas, cujo objetivo último é servir à arrecadação tributária, mediante a prestação de informações ao Fisco, a simplificação das atividades de fiscalização e arrecadação do crédito tributário (finalidade central da retenção na fonte) e o reforço da sua garantia pela ampliação do âmbito da responsabilidade patrimonial⁴⁹.

Essa noção, de relações obrigacionais secundárias, compreende as “obrigações acessórias” do CTN, definidas como aquelas que têm “por objeto as prestações, positivas ou negativas” previstas pela legislação “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (art. 113, §2º). Compreende-as e estende-se às obrigações que ampliam o âmbito da responsabilidade patrimonial pelo pagamento de tributos (responsabilidade tributária *stricto sensu*), quer pela extensão da responsabilidade tributária de sujeitos passivos (extensão objetiva, que se opera com a solidariedade entre contribuintes) ou pela instituição de novos obrigados tributários (extensão subjetiva, que ocorre nas hipóteses de corresponsabilidade)⁵⁰.

Para nos atermos ao tema proposto, restringiremos a análise às obrigações frente ao pagamento de tributos, sem adentrar no exame das obrigações instrumentais cujo objeto é diverso.

⁴⁹ Cfr. FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. 3ª ed. Torino: UTET, 2003. pp. 315-317. p. 300.

⁵⁰ CONTRA, A. Berliri via o responsável subsidiário como sujeito passivo de obrigação subsidiária *não-tributária*. Defendia que somente em sentido impróprio se poderia chamá-lo de “debitore d’imposta”. Quanto ao responsável solidário, não considerava que se diferenciassse juridicamente do contribuinte (*Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, v. II, tomo I, p. 158). Perfilhando os ensinamentos de Berliri, A. A. Becker reconhece o caráter autônomo da obrigação do responsável, mas nega a sua natureza tributária, defendendo se tratar de obrigação meramente fiduciária (*Teoria geral do direito tributário*. p. 560). Conquanto se possa reconhecer o seu caráter fiduciário, não há como negar a sua natureza tributária, haja vista se tratar de relação concernente ao pagamento de tributos e disciplinada pelo Direito Tributário. Poder-se-ia dizer que a relação de responsabilidade tributária é de natureza tributário-fiduciária (como indicava o anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa ao tratar da matéria dentro do título atinente às garantias do crédito tributário, art. 246), mas jamais que não tem cunho tributário.

Essas obrigações podem ser divididas em duas categorias, atinentes à responsabilidade tributária *stricto sensu* (corresponsabilidade) e à responsabilidade pelo recolhimento de tributos em nome de outrem. Examinemo-las separadamente.

2.1 RESPONSÁVEIS *STRICTO SENSU*

Quando se fala em responsabilidade no Direito Tributário, costuma-se designar a obrigação a cargo dos sujeitos passivos que não se qualificam como contribuintes (conceito de responsável acolhido pelo CTN) ou, num sentido mais restrito, daqueles que se tornam responsáveis “por transmissão” (corresponsáveis e sucessores, acepção normalmente acolhida pela doutrina).

Para estremar devidamente as categorias dos sucessores e corresponsáveis e pôr de relevo as suas peculiaridades jurídicas, optamos por reservar o termo para estes, designando-os responsáveis *stricto sensu* (ou simplesmente responsáveis).

Em função do momento em que nasce a sua obrigação, recebem a qualificação de responsáveis originários ou supervenientes.

Os *responsáveis originários* diferenciam-se dos contribuintes (e, por consequência, assemelham-se aos substitutos) em virtude de não terem relação direta com o fato impositivo, pois não o praticam, ao menos em nome próprio. Distinguem-se dos substitutos por sua responsabilidade não ser excludente com respeito à dos contribuintes (e tampouco à dos próprios substitutos)⁵¹. Pelo contrário, é-lhes inerente a condição de *corresponsáveis* pela obrigação tributária, quer em caráter subsidiário ou solidário.

Advertimos que a doutrina costuma negar a existência de tal categoria de responsáveis, por vislumbrar na responsabilidade uma forma

⁵¹ Nesse sentido, A. A. Becker preleciona: “Não existe responsabilidade legal tributária, nos casos em que o Estado pode exigir o tributo *somente de uma pessoa* (*Teoria geral do direito tributário*, p. 558). Não obstante, em seguida o renomado jurista gaúcho defende a questionável posição de que a solidariedade não configura hipótese de responsabilidade tributária, mas de substituição, por levar à formação de obrigação tributária independente (ob. cit., p. 558-559). Tal posição vem a corroborar a relevância de se distinguir entre a obrigação tributária fundamental e as obrigações secundárias.

de sujeição passiva por transferência⁵². Não obstante, há situações em que a responsabilidade nasce conjuntamente com a ocorrência do fato imponible. Pense-se no caso da responsabilidade solidária, que nos termos do CTN incumbe às “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária” (art. 124, I). Se duas pessoas são proprietárias de imóvel urbano, responsabilizam-se de forma solidária pela integralidade do IPTU incidente sobre tal imóvel desde o nascimento da obrigação correlata. Neste caso, da incidência da regra-matriz resultarão dois liames obrigacionais, cada qual com duas obrigações específicas, pois cada proprietário responde pela metade do imposto na qualidade de contribuinte e pela outra parte na de responsável solidário⁵³. Caso tivessem a condição de contribuintes perante a totalidade do imposto devido, não faria qualquer sentido o preceito do código que lhes atribui responsabilidade solidária. Tampouco teria sentido a previsão de as isenções pessoais concedidas a um dos devedores solidários implicarem a desoneração dos demais pela parcela que lhe incumbia (art. 125, II, *in fine*, *a contrario sensu*)⁵⁴. A peculiaridade é que tal forma de responsabilidade solidária é originária, e não superveniente, como sustentava o respeitado autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional ao classificá-la dentre as formas de sujeição passiva indireta por transferência⁵⁵.

Quando a obrigação dos responsáveis originários é subsidiária, geralmente decorre de irregularidade praticada, em momento anterior ou concomitante à ocorrência do fato imponible, no desempenho de dever de ofício. Eventualmente os agentes arrolados exclusivamente no

⁵² Vide, por todos, SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 724.

⁵³ Cfr. SOUSA. “Sujeito passivo das taxas: responsabilidade por transferência e substituição”, p. 348. Visto que, em situações como a que referimos, a manifestação de capacidade contributiva tributada é atribuível, por quotas, a dois ou mais sujeitos, Augusto Fantozzi a exclui dos casos de *solidarietà paritetica* (em que o fato tributado é pertinente a dois ou mais sujeitos), enquadrando-a dentre as hipóteses de *solidarietà dipendenti* (na qual a obrigação solidária é estendida a pessoas às quais a manifestação de riqueza tributada não é atribuível) (*Il diritto tributario*. pp. 315-317).

⁵⁴ Eis a redação do dispositivo referido: “Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: [...] II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, *subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo*”.

⁵⁵ SOUSA. *Compêndio de legislação tributária*. pp. 92-93.

art. 135 (mandatários, prepostos, empregados e diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado) também poderão se qualificar como responsáveis originais subsidiários, se reconhecido que a sua obrigação decorre de ato prévio ou concomitante à ocorrência do fato imponible e não exclui a das pessoas representadas.

Os responsáveis *supervenientes stricto sensu* diferenciam-se dos sucessores por não figurarem na obrigação fundamental e tampouco se sub-rogarem na posição de quem quer que seja. Não substituem sujeito passivo algum. Integram novos vínculos obrigacionais, que se conjugam ao fundamental. Passam a conviver com os obrigados originários no bojo de relações obrigacionais complexas, onde a relação original coexiste com uma que lhe sobreveio, a secundária. Daí serem denominados *corresponsáveis supervenientes*, terminologia que realça a sua peculiaridade.

Em regra, os representantes arrolados no art. 134 (pais, tutores e curadores, administradores de bens de terceiros, inventariantes, síndicos e comissários) não são responsáveis originários, senão supervenientes. Respondem pelo tributo em caráter *cumulativo* (e, mais precisamente, subsidiário) com o contribuinte, em razão de ação ou inação posterior à ocorrência do fato imponible que configure culpa ou dolo na realização da sua incumbência. Por exemplo, se o inventariante por desídia deixar de recolher tempestivamente os tributos devidos pelo espólio, passará a se responsabilizar subsidiariamente pelo seu pagamento desde então; caso não os recolha por absoluta falta de recursos do espólio, não poderá ser responsabilizado nem mesmo subsidiariamente (ao menos na qualidade de inventariante), haja vista somente se tornar sujeito passivo após o inadimplemento culposo ou doloso dos tributos.

Interessante exemplo de responsável solidário superveniente é fornecido pelo art. 208 do CTN, que “responsabiliza pessoalmente” o funcionário pelo crédito tributário quando expedir certidão negativa com dolo ou fraude. Tal prática fraudulenta jamais poderia excluir a responsabilidade do devedor originário (contribuinte ou substituto). Forma novo vínculo obrigacional que, em decorrência do fato superveniente ao nascimento da obrigação principal, passa a coexistir com o preexistente.

Também os agentes de retenção podem se tornar corresponsáveis subsequentes, caso descumpram o seu dever de reter e recolher tempestivamente o tributo devido. Até então, eram sujeitos passivos de obrigação diversa, que melhor se amolda às obrigações de fazer que às de dar.

2.2 AGENTES DE RETENÇÃO

Não há dúvidas de que os agentes de retenção estão *juridicamente* obrigados ao recolhimento do tributo. Por tal razão, inserem-se na categoria genérica dos sujeitos passivos – ou, se se preferir, dos obrigados tributários, tal como previsto pela *Ley General Tributaria* (LGT) espanhola de 2003 (art. 35.2, d)⁵⁶ e pela *Abgabenordnung* alemã (AO - §§ 33 e 43)⁵⁷.

A peculiaridade é serem obrigados a reter e recolher tributo devido por *outrem*. Não realizam o pagamento em nome próprio. Efetuam-no em nome do contribuinte. É por isso que a LGT exclui o *retenedor* da categoria dos sujeitos passivos, que somente compreende os contribuintes e os substitutos (art. 36)⁵⁸.

⁵⁶ Eis o seu conceito de *retenedor*: “la persona o entidad a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos” (art. 37.2). Vale advertir que a LGT espanhola não trabalha com o conceito de sujeito passivo, mas com o conceito genérico de obrigado tributário, formulado nestes termos: “Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias” (art. 35).

⁵⁷ Assim como a LGT de 2003, a Ordenação Tributária alemã de 1977 (AO) recorre ao conceito genérico de obrigado tributário (*Steuerpflichtiger*, §33), a quem dedica a primeira seção do capítulo destinado ao Direito Obrigacional Tributário. A despeito de tal conceito não ter a amplitude do acolhido pela LGT, por excluir certos obrigados a deveres instrumentais, abrange expressamente o agente de retenção, denominado *Steuerentrichtungspflichtiger* (literalmente: “obrigado ao pagamento de imposto”). A *Abgabenordnung* trata-o como *terceiro* que deve recolher o tributo por conta do contribuinte (§43). Sobre a questão, cfr. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*. 18ª ed. Köln: O. Schmidt, 2005, §6, Rn. 4-10, p. 164-165; BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 6ª ed. Heidelberg: C. F. Muller, 2003, Rn. 96, 233 e 276 ss, p. 27, 73-74 e 86 ss. Para uma análise mais detida, vide os comentários de Kruse e Drüen aos §§ 33 e 43 da AO, in: TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Köln: Otto Schmidt, [s.d.].

⁵⁸ Nesse aspecto, a LGT de 2003 veio de encontro à anterior (de 1963), que indicava a retenção na fonte como o caso central de substituição tributária: “Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro” (art. 32).

Essa nota característica é de suma relevância para a compreensão da figura do agente de retenção e para a sua delimitação frente aos substitutos tributários. Os substitutos recolhem o tributo em nome *próprio*. Quitam débito que, a despeito de repercutir no substituído através de mecanismos jurídicos ou econômicos, é juridicamente seu. Diversamente, os agentes de retenção pagam *em nome de terceiro*, quitando débito que não é seu, mas do contribuinte⁵⁹. Essa é a diferença fundamental entre substitutos e agentes de retenção⁶⁰.

⁵⁹ Por exemplo, no IRRF as empresas, embora procedam a um recolhimento único mediante DARF em que seu nome consta no campo relativo ao contribuinte, são obrigadas a entregar ao Fisco a “Relação IRRF”, com a indicação do nome, CPF, matrícula, valor e natureza dos rendimentos, base de cálculo, dedução por dependentes, valor do IRRF e a data do crédito. Tais informações somente se justificam porque o tributo é pago em nome do contribuinte, e não da empresa. O recolhimento unificado justifica-se por reduzir a já exacerbada burocracia ligada à apuração e ao recolhimento de tributos. Há casos em que o recolhimento em nome de terceiro está clara e expressamente previsto na legislação, de modo a permitir a compensação com o tributo devido, tal qual ocorre com a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra. Eis a redação do art. 31 da Lei 8.212/91: “Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, *em nome da empresa cedente da mão-de-obra*, a importância retida até o dia vinte do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 (redação dada pela MP 447/07) § 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98) § 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei 9.711/98)”.

⁶⁰ Para aclarar tal distinção, é elucidativo o exemplo fornecido por Rubens Gomes de Sousa, atinente ao imposto de renda que incidia sobre os dividendos pagos aos titulares de ações ao portador. Em razão de o acionista ser desconhecido, determinava-se que o imposto fosse pago pela própria sociedade que distribuía os dividendos, a qual se tornava, na terminologia do saudoso mestre, “o sujeito indireto por substituição” (*Compêndio de legislação tributária*. p. 93). Tratava-se de hipótese de substituição tributária, pois a sociedade recolhia o tributo em nome próprio. Neste ponto concordamos com a posição de R. G. de Sousa e A. A. Becker (*Teoria geral do direito tributário*. p. 535), mas por fundamentos diversos. Destacamos, outrossim, que caso fosse identificado o titular da ação e determinado o recolhimento em seu nome, o responsável qualificar-se-ia como um agente de retenção, figurando no bojo de relação obrigacional secundária.

Ademais, tampouco os *recursos* com que os agentes de retenção devem pagar o tributo lhes pertencem juridicamente. Isso resulta evidente da análise das sanções penais tributárias. Somente em razão de os recursos com que a fonte pagadora procede ao pagamento do tributo pertencerem ao contribuinte é que a Lei 8.137/90 pôde tipificar, como crime contra a ordem tributária, o delito de “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos” (art. 2º, II). Por idêntica razão, a Lei 9.983/00 pôde acrescentar ao Código Penal o art. 168-A, que tipifica o crime de “apropriação indébita previdenciária”, consistente em “deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes”.

Enfim, os agentes de retenção efetuam o pagamento tributário em nome do contribuinte e com recursos que lhe pertencem juridicamente. É visível a diferença dos caracteres jurídicos dessa figura perante aqueles atinentes aos substitutos e aos responsáveis tributários⁶¹.

Tal fato não nos leva a excluí-los da categoria genérica dos sujeitos passivos (ou se se preferir dos obrigados tributários), pois é inquestionável possuírem uma obrigação jurídico-tributária, de efetuar o recolhimento do tributo. Leva-nos, porém, a refutar a sua qualificação como sujeitos passivos da obrigação tributária principal. Os agentes de retenção são sujeitos passivos de obrigação jurídica *secundária*, que não resulta da regra-matriz de incidência, mas de regra diversa, a qual estabelece a sua obrigação jurídica de reter e recolher, em nome do contribuinte, o tributo devido. Nas hipóteses de retenção de tributo na fonte, há ao menos duas obrigações paralelas, a fundamental e a secundária, em figuram como sujeitos passivos respectivamente o contribuinte e o agente de retenção. Ao contribuinte é imposta a obrigação de pagar o tributo mediante a sistemática de retenção na fonte (em que esta deve reter o valor devido e proceder ao recolhimento em nome daquele) ou, caso a fonte não

⁶¹ Ressalvamos similitude que pode haver entre agentes de retenção e substitutos ou responsáveis com faculdade (ou eventualmente obrigação) de reter o tributo. Se estes efetuarem a retenção, também estarão recolhendo valores que juridicamente pertencem aos contribuintes. Caso os retenham e não os repassem aos cofres públicos, estarão sujeitos às sanções penais mencionadas anteriormente.

proceda à retenção, mediante recolhimento direto da quantia devida aos cofres públicos. À fonte, incumbe a obrigação secundária de retenção e recolhimento em nome alheio. Se porventura se omitir no cumprimento de tal obrigação e houver previsão legal nesse sentido, restará sujeita ao pagamento em nome próprio.

A duplicidade de obrigações resta especialmente clara nas situações em que a fonte pagadora deve proceder à retenção e ao recolhimento de antecipações parciais de tributo devido pelo contribuinte. No caso do IR devido por trabalhador assalariado, a fonte deve proceder mensalmente a retenções do imposto sobre os salários pagos, o que não exclui a obrigação de o contribuinte apresentar a sua declaração de ajuste anual e pagar eventual valor remanescente. Efetuada a retenção, nasce para o contribuinte um direito público subjetivo a abater, na sua declaração de ajuste, o imposto retido (que será informado como “imposto retido na fonte” e tratado como “imposto pago”, sendo abatido do “imposto devido” para chegar-se ao “saldo de imposto a pagar”). É fácil ver que a obrigação da fonte pagadora é limitada e juridicamente diversa da obrigação principal. Por tal razão, parte da doutrina que insiste em vislumbrar a ocorrência de substituição tributária nessa hipótese, de antecipações parciais a cargo da fonte pagadora, qualifica-a como imprópria⁶² ou pelo menos reconhece a duplicidade de obrigações jurídicas⁶³. Outros se sentem à vontade para negar com veemência a configuração de substituição tributária⁶⁴.

A despeito de não ser tão manifesta, a duplicidade remanesce nas hipóteses de tributação exclusiva/definitiva, mesmo com a exclusão da

⁶² Vide, por todos, FANTOZZI. *Il diritto tributario*. p. 333.

⁶³ A. Berliri já reconhecia haver, na situação mencionada, duas obrigações tributárias distintas, uma de caráter acessório e provisório perante a outra (*Principi di diritto tributario*, v. II, tomo I, p. 149). Apesar de A. A. Becker negar a existência de relação jurídica entre o substituído e o Estado (*Teoria geral do direito tributário*. p. 562), acolhe a lição de Berliri para reconhecer que no caso referido há duas regras jurídicas, que levam a obrigações jurídicas distintas (ob. cit. 556). Percebe-se que a segunda assertiva do tributarista gaúcho falseia a primeira, pois há relação jurídica entre o substituído e o Estado.

⁶⁴ Gaspare Falsitta, por exemplo, alude à “retenção de antecipação” (*ritenuta d’acconto*) como uma “*pseudo sostituzione parziale*” e acrescenta que, quanto a ela, “del tutto erroneamente si considera tale ritenuta uma forma di sostituzione” (*Manuale di diritto tributario. Parte generale*. 5ª ed. Padova: Cedam, 2005, p. 249).

responsabilidade do contribuinte por efetuar o recolhimento do tributo. No bojo da relação principal, incumbe ao contribuinte sujeitar-se à imposição tributária, satisfazendo o crédito tributário mediante retenção e recolhimento de valores que juridicamente lhe pertencem. No seio da relação secundária, cabe ao agente de retenção descontar e recolher o valor do tributo devido em nome do contribuinte, sob pena de responsabilização patrimonial (no caso de não reter) e penal (caso retenha e não recolha o tributo devido).

Para elucidar essa situação, é esclarecedor o exemplo dos empréstimos consignados em folha de pagamento. O mutuário firma um contrato de mútuo com uma instituição financeira, cujas parcelas devem ser pagas mediante desconto em folha de pagamento e posterior repasse, sem qualquer intervenção direta do mutuário. Não obstante isso, a relação obrigacional fundamental (de mútuo) estabelece-se entre a instituição financeira e o mutuário, e não entre aquela e a fonte pagadora. Malgrado a fonte tenha a obrigação jurídica de efetuar os descontos e repassar o valor à instituição financeira (art. 3º, III, da Lei 10.820/03), ela não integra a relação contratual de mútuo. Deve tão-somente efetuar o pagamento em nome do mutuário. É sujeito passivo de obrigação secundária, restrita à realização do desconto e ao repasse dos valores retidos, mas caso incorra em omissão culposa ou dolosa no cumprimento do seu dever, tornar-se-á corresponsável solidária perante a instituição financeira (art. 5º, §1º). Soaria no mínimo estranho falar que o mutuário não está juridicamente obrigado a quitar o seu contrato de mútuo, que não é sujeito passivo de obrigação alguma.

Outro exemplo interessante é o do pagamento de alimentos mediante a sistemática de retenção na fonte. Digamos que o alimentante é um trabalhador assalariado da empresa *x*, devendo pagar alimentos ao seu filho. Ninguém diria que o alimentado (o filho) é credor de alimentos perante a empresa *x* e tampouco que esta empresa possui uma obrigação alimentar. Possui tão-somente uma obrigação de caráter secundário, de reter os valores devidos e recolher, em nome do alimentante, a pensão alimentícia. Mesmo que o pai nada deva fazer para pagar os alimentos devidos ao seu filho, continua sendo o alimentante, ou seja, o sujeito passivo da relação fundamental de prestar alimentos.

Quem somente vê o ato do recolhimento diria, tal como diz que apenas o agente de retenção é sujeito passivo tributário⁶⁵, que somente o INSS é obrigado perante milhares de contratos de mútuo celebrados por terceiros (aposentados e pensionistas), que tão-só a empresa tem a obrigação jurídica de pagar alimentos ao filho do alimentante – ou quiçá que ela é a própria alimentante. E para manter a coerência, teria que defender a ocorrência de sucessão passiva quando o alimentante se desligasse da empresa para trabalhar como autônomo e também quando estabelecesse novo vínculo empregatício.

Rogamos que essa singela incursão em terrenos não-tributários sirva para evidenciar que a obrigação jurídica de pagar um tributo não se confunde com a de verter recursos aos cofres públicos - e que a pessoa em cujo nome e com cujos recursos se faz o recolhimento não é juridicamente irrelevante e tampouco é substituída no mundo jurídico pela que efetua o recolhimento em seu nome.

Retornando à seara tributária, podemos afirmar, na esteira da respeitável lição de Brandão Machado (que recorre à distinção entre obrigações de dar e fazer para abordar a problemática da retenção na fonte) que ao contribuinte incumbe uma obrigação de dar; e à fonte, de fazer. Em tal forma de arrecadação, “o que se oferece como pagamento de dívida de quem paga, e, portanto, cumprimento de obrigação de *dar*, não é senão nítida prestação de *fazer*”⁶⁶.

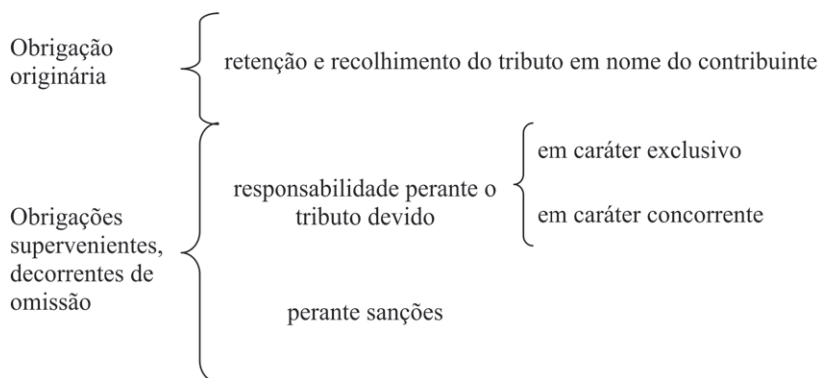
⁶⁵ Paradigmática é esta categórica conclusão de A. A. Becker: “Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão *jurídica* do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte” (*Teoria geral do direito tributário*. p. 529 e 562).

⁶⁶ MACHADO. “Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária”. p. 90. Acrescenta: “Pode-se dizer que *pagamento* é algo diferente de *recolhimento*” (ibidem, loc. cit.). Em termos análogos, Navarro Coêlho defende que os “retentores de tributos” são “pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiro) [...] Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas antes sujeitados a uma potestade administrativa”. O agente de retenção não seria “participe de uma relação jurídico-tributária”, senão de relação extratributária, em que lhe incumbe o “dever adjetivo de reter tributo de alheia sujeição” (*Curso de direito tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p 613). Também Alexandre Barros Castro nega o caráter tributário da obrigação de fazer imposta à fonte pagadora, bem como da responsabilidade advinda da sua omissão, que teria “natureza administrativa-sanctionatória” (*Sujeição passiva no imposto sobre a renda*. p. 372).

Descumprida a obrigação de recolhimento da fonte pagadora, diversas soluções são teoricamente possíveis.

Dada a omissão do CTN a respeito, a conformação da responsabilidade pelo pagamento do tributo caberá ao legislador ordinário, de modo que não se podem dar respostas *a priori* acerca da situação jurídica do agente de retenção inadimplente. Mas podem ser indicadas certas soluções que o legislador tem de adotar. Ele sempre deverá desonerar o contribuinte quando a fonte pagadora efetuou a retenção e não procedeu ao repasse, seja mediante o reconhecimento de crédito para compensação (na hipótese de antecipação)⁶⁷ ou da extinção da sua obrigação (no caso de tributação definitiva). A desoneração naturalmente se limita ao valor retido. A fonte, por sua vez, se sub-rogará na obrigação do contribuinte no limite do que foi retido e arcará com as sanções administrativas e penais advindas da sua omissão. Pode-se vislumbrar nessa situação caso de sucessão tributária (total ou parcial). Se não houve retenção, o legislador deveria manter a responsabilidade do contribuinte, impondo à fonte pagadora sanções administrativas e/ou a condição de corresponsável pelo valor não-retido.

Esquemáticamente, estas são as possíveis obrigações do agente de retenção:



Ressaltamos que, caso a fonte não deva proceder ao pagamento em nome do contribuinte, senão em nome próprio, descaracterizar-se-á qual agente de retenção. Estará inserida no polo passivo da relação

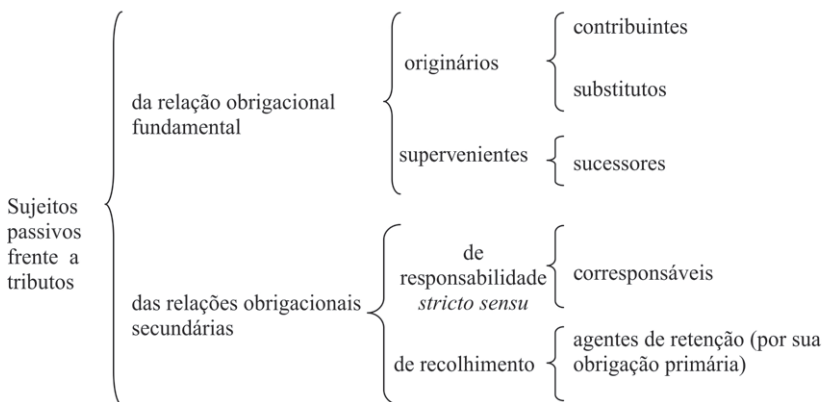
⁶⁷ Cfr. FALSITTA. *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. p. 250.

obrigacional fundamental (e não de relação secundária), na condição de *substituta tributária*⁶⁸.

Tampouco se pode confundir com a figura do agente de retenção o responsável solidário originário que tem a faculdade de reter valores a serem pagos ao contribuinte, haja vista ele recolher os valores em nome próprio e o nascimento da sua obrigação não depender de um efetivo pagamento ao contribuinte⁶⁹.

3 SÍNTESE DA CLASSIFICAÇÃO PROPOSTA

Devidamente exposta e justificada a classificação que propomos, incumbe-nos expressá-la de forma esquemática, para facilitar a sua compreensão:



⁶⁸ Embora de modo atécnico, tal situação é autorizada expressamente pelo Código Tributário Nacional. O seu art. 45, *caput*, faculta ao legislador atribuir a condição de “contribuinte” do IR ao “possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis”. Obviamente, não se trata da condição de contribuinte, mas de substituto tributário.

⁶⁹ Essa situação é prevista na nossa legislação. A Lei 8.212/91, por exemplo, estabelece que “o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem” (art. 30, inciso VI, na redação dada pela Lei 9.528/97). É nítido que os responsáveis solidários não se qualificam como meros agentes de retenção, embora tenham a faculdade de reter valores devidos aos contribuintes.

A *solidariedade* pode estar presente em qualquer das formas de sujeição passiva. Os contribuintes são responsáveis solidários quando praticam conjuntamente o fato imponible, dado terem “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária” (art. 124, I). Se dois ou mais substitutos figurarem conjuntamente na situação que lhes impõe tal condição, também serão responsáveis solidários. Igualmente, os responsáveis podem ser solidários entre si, tal qual ocorre com os pais sujeitos ao pagamento de tributos devidos por seus filhos menores (art. 134, I). E nada obsta que haja solidariedade entre classes diversas de sujeitos passivos. O vínculo de solidariedade pode levar até mesmo ao enquadramento dos sujeitos passivos em mais de uma categoria tributária.

Reiteramos que neste estudo não abordamos as obrigações instrumentais cujo descumprimento leva tão-só à aplicação de sanções, e não à responsabilidade pelo pagamento do débito.

CONCLUSÕES

Finda essa sucinta análise da sujeição passiva, incumbe-nos sintetizar as principais conclusões extraídas no seu desenrolar. Para tanto, seguiremos a sua ordem, primeiramente expondo os traços fundamentais do regime da sujeição passiva no Código Tributário Nacional e, após, sistematizando as categorias dos sujeitos passivos com independência do seu esquema conceitual.

Para nominar a classe geral dos obrigados tributários, o CTN recorre à noção de sujeito passivo e, com respeito à obrigação principal, define-o como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade tributária.

Divide-os em duas categorias básicas, compostas pelos contribuintes e responsáveis. Contribuinte é o sujeito passivo que tenha “relação pessoal e direta” com o fato imponible. Todos os demais sujeitos passivos se enquadram na categoria residual, de responsável tributário, concebido como o obrigado tributário que não reveste “a condição de contribuinte”. Portanto, os sujeitos passivos da obrigação principal ou são contribuintes ou responsáveis. Não há uma terceira possibilidade.

A categoria dos contribuintes não comporta divisões. Já a dos responsáveis é dividida em duas espécies. Novamente, uma delas possui caracteres bem definidos, e a segunda é residual.

Aquela é a categoria dos sucessores, concebidos como os sujeitos passivos que vêm a se sub-rogar na posição do obrigado original. Assu-

mem o seu débito e liberam-no do vínculo obrigacional. Na sucessão e tão-somente nela, há uma efetiva substituição jurídica do sujeito passivo, malgrado a doutrina tradicionalmente reserve o termo “substituição” para situação diversa.

A categoria residual é a dos “terceiros”, que por razões óbvias devem ser concebidos como os responsáveis não-sucessores. São terceiros num sentido mais rigoroso, de estraneidade aos fatos tributados e ao patrimônio que garantia o crédito fiscal: não praticam tais fatos em nome próprio e tampouco são titulares da riqueza tributada ou dos bens do devedor original. Contudo, vinculam-se juridicamente a tais fatos ou às pessoas em cujo nome foram praticados, seja por representá-las, seja por desempenharem funções públicas relacionadas à incidência ou cobrança do tributo. Ditos terceiros podem ser responsáveis subsidiários (na situação do art. 134 e eventualmente do art. 135), solidários (na hipótese do art. 208) ou exclusivos (em certos casos regulados pelo art. 135).

Há outros obrigados pelo pagamento do tributo que, apesar de aparecerem com frequência no regramento das mais variadas exações, não são indicados expressamente pelo CTN. O código reconhece-os, mas não os considera na sua classificação. Referimo-nos aos substitutos e aos agentes de retenção. Aqueles se inserem no conceito de sujeitos passivos da obrigação principal e, mais especificamente, na categoria dos responsáveis tributários. Estes também podem se enquadrar nesta categoria, mas apenas se descumprirem a sua obrigação típica, de reter e recolher tributo devido por outrem. Frente à sua obrigação típica, os agentes de retenção enquadram-se como sujeitos passivos de obrigação tributária acessória.

Essa é a classificação do nosso código, que deve ser aprimorada mediante a revisão das categorias utilizadas e a diferenciação entre as formas de sujeição passiva originária e superveniente.

A *relação obrigacional fundamental* é aquela resultante da mera incidência da regra-matriz ao fato imponible, sem a interposição de outras regras jurídicas. Não abrange e tampouco se confunde com as relações advindas de normas secundárias, relativas à responsabilidade tributária *stricto sensu*, à retenção na fonte e a penalidades pecuniárias.

As relações que decorrem de normas diversas da regra-matriz de incidência, denominamo-las *relações obrigacionais secundárias*, cujo objetivo último é servir à arrecadação tributária, mediante a prestação de informações ao Fisco, a simplificação das atividades de fiscalização e

arrecadação e o reforço da garantia do crédito tributário pela ampliação do âmbito da responsabilidade patrimonial. Essa noção engloba não só as “obrigações acessórias” do CTN, mas também as concernentes à responsabilidade tributária *stricto sensu* (corresponsabilidade). Neste estudo, voltado à sujeição perante a imposição tributária, restringimo-nos a abordar as obrigações frente ao pagamento de tributos, sem adentrar no exame das obrigações instrumentais cujo objeto é diverso.

Os sujeitos passivos originários da relação obrigacional fundamental são os contribuintes e os substitutos.

O *contribuinte* é o sujeito passivo por excelência. É o obrigado mais estreitamente ligado ao fato tributado. Em regra, é quem realiza o fato imponible ou detém a propriedade da manifestação de riqueza tributada. Quando ostenta efetivamente a qualidade de obrigado tributário, figura no polo passivo da relação impositiva fundamental desde o seu nascimento.

Tal qual os demais obrigados não-contribuintes, o *substituto* é ligado ao fato imponible de forma mediata. Singulariza-se por ser um sujeito passivo originário que não responde pela dívida conjuntamente com o contribuinte, haja vista figurar justamente na posição que seria ocupada por este.

Também o responsável originário e o agente de retenção são sujeitos passivos desde o nascimento da obrigação fundamental, mas de obrigações de caráter secundário, que vêm a se conjugar àquela. Os *responsáveis originários* são, por definição, corresponsáveis. Sua responsabilidade pelo pagamento do tributo não é excludente com relação à do contribuinte. Pelo contrário, agrega-se a esta, quer em caráter solidário ou subsidiário. Sequer os *agentes de retenção* são sujeitos passivos da relação obrigacional fundamental. Respondem por obrigação secundária, devendo reter o valor do tributo e repassá-lo ao Fisco em nome do contribuinte. Caso se omitam e haja previsão legal nesse sentido, passarão a ser responsabilizados em nome próprio, na qualidade de sucessores ou responsáveis *stricto sensu*.

O *sucessor* e o *responsável subsequente* identificam-se por serem sujeitos passivos supervenientes. Diferenciam-se em razão de aquele vir a ocupar a posição do devedor original no bojo da relação obrigacional fundamental, enquanto este assume responsabilidade em caráter cumulativo, no seio de obrigação secundária, sujeitando-se ao pagamento da dívida conjuntamente com o sujeito passivo principal, de forma solidária ou subsidiária.

A *solidariedade* pode estar presente em todas as formas de sujeição passiva.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, v. II, tomo I, 1957.

BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 6ª ed. Heidelberg: C. F. Muller, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição passiva no imposto sobre a renda*. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: Forense, 1998.

- *Curso de direito tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. “ICM – Substituição tributária – responsabilidade por retenção e recolhimento por operações ainda não realizadas”. *Revista de Direito Tributário*, nº 44.

DERZI, Misabel. *Notas*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FALCÃO, Amílcar Araújo. “Substituto legal tributário”. *Revista de Direito Público*, ano II, v. 8, abr./jun. 1969.

- *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FALSITTA, Gaspare. *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. 5ª ed. Padova: Cedam, 2005.

FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. 3ª ed. Torino: UTET, 2003.

GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1956.

JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [s.d.].

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, Brandão. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73-94.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, v. II.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. I.

_____. 3º ed. Forense: Rio de Janeiro, 2002, v. II.

SILVA, Ives Gandra da (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; Resenha Tributária, 1980 (Caderno de pesquisas tributárias nº 5).

SOUSA, Rubens Gomes de. “Sujeito passivo das taxas: responsabilidade por transferência e substituição”. *Revista de Direito Público*, ano IV, v. 16, abr./jun. de 1971.

- *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*. 18ª ed. Köln: O. Schmidt, 2005.

TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Köln: Otto Schmidt, [s.d.].

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*, 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

VILLEGAS, Hector. “Retenção de tributos – agentes de retenção e agentes de percepção”. *Revista de Direito Tributário*, ano II, nº 6, out./dez. 1978.

- “Destinatário legal tributário: contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária”, *Revista de Direito Público*, ano VII, nº 30.

Relatórios:

Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do código tributário nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.